

学校编码: 10384      分类号\_\_\_\_\_密级\_\_\_\_\_

学 号 : X200111006      UDC\_\_\_\_\_

厦 门 大 学  
硕 士 学 位 论 文

绩效审计研究

Research on the performance audit

王 晓 华

指导教师姓名: 袁新文      教 授

申请学位级别: 硕      士

专 业 名 称: 会      计      学

论文提交日期: 2004 年 11 月

论文答辩时间: 2004 年 12 月

学位授予单位: 厦 门 大 学

学位授予日期: 2004 年      月

答辩委员会主席: \_\_\_\_\_

评      阅      人: \_\_\_\_\_

2004 年      月

## 厦门大学学位论文原创性声明

兹呈交的学位论文，是本人在导师指导下独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考的其他个人或集体的研究成果，均在文中以明确方式标明。本人依法享有和承担由此论文而产生的权利和责任。

声明人（签名）：

2004 年 月 日

## 论文摘要

21 世纪是充满挑战和机会的新世纪，多样化和多变性的环境使政府的公共管理经历着实质性的变革。政府审计是确保受托责任有效履行的经济监督机制，也必须随之而发展，才能成为加强政府公共管理的一个必要的环节，为政府更好地履行公共受托责任提供服务。绩效审计是政府审计发展的最新阶段，国际上关于绩效审计的理论和实务尚处于研究的初步阶段。2003 年审计署颁布的《2003 至 2007 年审计工作发展规划》指出：“实行财政财务收支的真实合法审计与效益审计并重，逐年加大效益审计份量，争取到 2007 年，投入效益审计力量占整个审计力量的一半左右。”迈出了在我国实施绩效审计的重要步伐。我国绩效审计理论与国际水平相比有很大差距，这也意味着有较广阔的发展空间。本文选择政府审计领域中的绩效审计进行研究，既有一定的理论意义又有一定的现实意义。

本文除导论之外，共分六部分，各部分主要内容如下：

导论部分介绍选题动因、理论前提、研究方法与主要思路以及各章主要内容。

第一部分 受托责任与政府审计的历史演进。本部分主要论述政府审计的发展历史：专制制度下的政府审计、民主制度下的政府审计（简要介绍目前民主制度下的政府审计模式的特点）、绩效审计的形成。从国家治理的方式出发，揭示其对各个政府审计阶段的影响，在此发展历程后面洞察受托责任这一动态概念的变化，从而揭示政府审计历史演进的规律。

第二部分 西方发达国家绩效审计的简要介绍。本部分主要介绍了最高审计机关国际组织对绩效审计的推动和相关的决议以及美国、加拿大、瑞典、英国、澳大利亚等西方发达国家绩效审计的发展和国别特色，最后对西方发达国家绩效审计的实施情况进行归纳。

第三部分 绩效审计的定义、特征以及比较。本部分首先介绍了我国部分学者对绩效审计的定义，然后结合第二部分国外对绩效审计的定义提

出了本人对绩效审计的定义，接着指出了绩效审计的特征，最后分析阐述了绩效审计、财务审计、经济责任审计三者之间的关系。

第四部分 我国绩效审计的现状。 本部分首先介绍了我国国内学者对绩效审计研究的现状，然后介绍了我国绩效审计的实践现状，最后我国绩效审计发展状况进行了评述。

第五部分 福州长乐机场绩效审计试点介绍及评析。 本部分首先介绍了审计署对福州长乐机场进行绩效审计的案例，随后进行了案例评析，评析中指出绩效审计在我国不仅是可实施的而且是必要的；绩效审计可以结合财政财务收支审计、经济责任一起实施；绩效审计需加强事前决策审计和后续跟踪审计；绩效审计需要更多的优秀人才。

第六部分 加强绩效审计的若干建议。 本部分针对我国进一步实施绩效审计提出了四点建议。首先阐述了我国进一步实施绩效审计需要审计体制的改善；其次是应加强审计公告制度；再次阐述了应建立完善的绩效审计准则，并提出了绩效审计报告的主要框架；最后阐述了应加快绩效审计评价标准的建立。

**关键词：**受托责任；绩效审计；政府审计

## Abstract

21st century is a new century full of challenges and opportunities. A substantial improvement is occurring in government social administration with the variety and alteration of environment. The government audit is an economic supervisory mechanism to guarantee the effective fulfillment of accountability, which plays an important role in strengthening the government social administration and provides better services for the government to fulfill accountability. Government performance audit is the latest stage among the development of government audit. However, not only the theory but also the practice of government performance audit belongs to the preliminary stage of research in the world. The development plan of audit for 2003-2007 issued by Auditing Administration in 2003, which indicates that our country has taken an important pace of enforcing performance audit, pointed out that the true and legal audit to the financial revenue and expenditure should be carried out together with benefit audit, and that the benefit audit will have accounted for 50 percent of the total audit till 2007. However, Chinese performance audit lays behind international level and still has a long way to go. The paper focuses on exploring the government performance audit theoretically and practically.

Besides the introduction, the paper can be divided into six parts.

**Introduction** The introduction of the motive of the selected title, theory prerequisite, research approach, main train of thought and main content of each chapter.

**Section I** The historical development of accountability and government audit. As to the development of government audit; the government audit under the autocratic system and the democratic system (a brief introduction to the characteristics of the government audit mode under the present democratic system); and the form of government performance audit, the author not only illustrates its influence on each stage of government audit, but also has an insight into the change of the concept of accountability and announce the law of the historical progress of government audit by proceeding in the way of national management.

**Section II** A brief introduction to the government performance audit in the western developed countries. This section is mainly about the pushes and relevant regulations to the government performance audit acted by international organizations of supreme audit, the development and characteristics of the government performance audit in the western developed countries, such as America, Canada, Swiss, England and Australia, and the practice of government performance audit in the western developed countries.

**Section III** The definition, characteristic and comparison of the government

performance audit. In this section, the author gives an introduction to the definitions of the performance audit made by some domestic scholars and his own definition by combining with the definitions made by the western scholars which have been introduced in Section II. He also gives his opinions on the characteristic of the government performance audit and analyzed the relationship among the government performance audit, financial audit and economic responsibility audit.

Section IV Chinese current situation of the government performance audit, including the current research and practical situation of the government performance audit made by domestic scholars and comment on the future development of Chinese government performance audit.

Section V The introduction and comment of the performance audit to Fuzhou Changle Airport. Taking the case that the performance audit to the Fuzhou Changle Airport carried out by the Auditing Administration for instance, the author gives his evaluation and analysis in which he points out the performance audit is not only practicable but also essential; it should be carried out together with the audit to the financial revenue and expenditure and economic responsibility; audit policy beforehand and audit trial afterwards should be strengthened; and that more excellent talents are in need in the audit performance field.

Section VI Several suggestions on strengthening the performance audit. There are four suggestions in the section, including the improvement of auditing system; strengthening auditing announcement system; the quickening establishment of performance auditing evaluation criterion and the perfect establishment of performance auditing criterion and main frame of the report of it.

There are four innovations in the paper. First, the author sums up the scattered theories and practice of the government performance audit systematically, which may contribute to the further study of the government performance audit. Second, the author puts forward that the performance audit should be strengthened and gives the main frame of the performance audit reporting criterion. Third, the author gives his own definition to the government performance audit and illustrates the relationship among the government performance audit, economic responsibility audit and the audit to the financial revenue and expenditure, which may help people understand the government performance audit. Fourth, the author has an insight into the change of accountability by analyzing the development and characteristics of government performance audit on each stage.

**Key words:** Accountability; Performance audit; Government audit

# 目 录

导 论.....	1
一、问题的提出与研究动因 .....	1
二、本文分析的理论前提 .....	2
（一）审计的本质：受托责任观 .....	2
（二）政府审计的本质：确保公共受托责任履行的监督机制 .....	3
（三）绩效审计的本质：建立在监督基础上的一种服务 .....	5
三、本文的研究方法、思路框架与主要内容 .....	6
四、本文不足之处 .....	6
第一章 受托责任与国家审计 .....	9
一、专制制度下的受托责任与国家审计 .....	10
二、民主制度下的受托责任与国家审计 .....	10
（一）民主制度下的受托责任与国家审计 .....	10
（二）民主制度下的国家审计模式 .....	11
三、绩效审计的形成与受托责任 .....	13
第二章 西方发达国家绩效审计的简要介绍 .....	16
一、最高审计机关国际组织 .....	16
二、美国 .....	17
三、加拿大 .....	19
四、瑞典 .....	20
五、英国 .....	21
六、澳大利亚 .....	21
第三章 绩效审计的定义、特征以及比较 .....	24
一、定义与特征 .....	24

(一) 定义 .....	24
(二) 特征 .....	25
<b>二、经济责任审计、财务审计与绩效审计的关系.....</b>	<b>26</b>
(一) 审计目标不同 .....	26
(二) 审计重点不同 .....	27
(三) 审计对象不同 .....	27
(四) 审计内容不同 .....	27
(五) 审计报告的用途不同 .....	28
(六) 审计主体不同 .....	28
<b>第四章 我国绩效审计现状 .....</b>	<b>29</b>
一、国内学者对绩效审计的研究现状.....	29
二、我国绩效审计的实践现状.....	32
三、我国绩效审计发展状况评述.....	34
(一) 我国绩效审计理论研究发展评述 .....	34
(二) 我国绩效审计的实践发展的评述 .....	35
<b>第五章 福州长乐机场效益审计试点介绍及评析 .....</b>	<b>36</b>
一、案例介绍 .....	36
二、案例评析 .....	40
(一) 绩效审计在我国不仅是可实施的而且是必要的。 .....	40
(二) 我国政治体制改革的需要 .....	41
(三) 绩效审计可以结合财政财务收支审计、经济责任审计一起 实施.....	42
(四) 绩效审计需加强事前决策审计和后续追踪审计 .....	43
(五) 绩效审计需要更多的优秀人才 .....	44
<b>第六章 加强绩效审计的若干建议 .....</b>	<b>46</b>
一、绩效审计需要审计体制的改善.....	46



二、加强审计公告制度 .....	48
三、建立完善的绩效审计准则 .....	52
（一）大力加强绩效审计准则的建设 .....	52
（二）绩效审计报告的主要框架 .....	53
四、加快绩效审计评价标准的建立 .....	57
（一）绩效审计评价标准的现状和对策 .....	57
（二）建设项目投资绩效审计评价指标体系 .....	59
参考文献 .....	63
后记 .....	66

# Contents

## Introduction

<b>I. Questions and research motive .....</b>	<b>1</b>
<b>II. Analysing theory prerequisite.....</b>	<b>2</b>
1. Essence of audit: pointview of accountability .....	2
2. Essence of government audit: a supervisory mechanism to guarantee the effective fulfillment of accountability .....	3
<b>III. Research approach, thought frame and main content .....</b>	<b>5</b>
<b>IV. deficiency .....</b>	<b>6</b>
<b>Chapter One Accountability and government audit .....</b>	<b>7</b>
<b>I. Accountability and government audit under the autocratic system... 9</b>	
<b>II. Accountability and government audit under democratic system.... 10</b>	
1. Accountability and government audit under democratic system.....	10
2. Government audit mode under democratic system .....	11
<b>III. Forming of performance audit and accountability..... 13</b>	
<b>Chapter Two A brief introduction to the government performance audit in the western developed countries .....</b>	<b>16</b>
<b>I. INTISAI .....</b>	<b>16</b>
<b>II. America.....</b>	<b>17</b>
<b>III. Canada .....</b>	<b>19</b>
<b>IV. Swiss.....</b>	<b>20</b>
<b>V. England .....</b>	<b>21</b>
<b>VI. Australia .....</b>	<b>21</b>
<b>Chapter Three The definition, characteristic and comparison of the government performance audit .....</b>	<b>24</b>
<b>I. Definition and characteristic.....</b>	<b>24</b>
<b>II. The relationship among economic responsibility audit, financial audit and performance audit .....</b>	<b>26</b>

1. Differ in auditing target .....	26
2. Differ in auditing importance .....	27
3. Differ in auditing object .....	27
4. Differ in auditing content .....	28
5. Different usage of auditing report .....	28
6. Differ in auditing principal part.....	29
<b>Chapter Four Chinese current situation of the government performance audit.....</b>	<b>29</b>
<b>I. The current research made by domestic scholars .....</b>	<b>29</b>
<b>II. The current practical situation of Chinese government performance audit.....</b>	<b>32</b>
<b>III. Comment on the future development of Chinese government performance audit .....</b>	<b>34</b>
1. Comment on the theoretical researching development of Chinese government audit.....	34
2. Comment on the practical development of Chinese government audit..	35
<b>Chapter Five The introduction and comment of the performance audit to Fuzhou Changle Airport.....</b>	<b>36</b>
<b>I. Introduction to cases.....</b>	<b>36</b>
<b>II. Comment on cases .....</b>	<b>40</b>
1. Performance audit is not only practicable but also essential .....	40
2. Chinese political system reform is needed .....	41
3. Performance audit should be carried out together with financial audit and economic responsible audit .....	42
4. Audit policy beforehand and audit trial afterwards should be strengthened .....	43
5. More excellent talents are in need in the audit performance field.....	44
<b>Chapter Six Several suggestions on strengthening the performance audit</b>	
<b>I. The improvement of auditing system .....</b>	<b>46</b>
<b>II. Strengthening auditing announcement system .....</b>	<b>48</b>

<b>III. Perfect establishment of performance auditing criterion .....</b>	<b>52</b>
1. Perfect establishment of performance auditing criterion.....	52
2. The main frame of the report of performance audit .....	53
<b>IV. The quickening establishment of performance auditing evaluation</b>	
<b>Criterion .....</b>	<b>57</b>
1. The current situation and countermeasure of performance auditing evaluation criterion .....	57
2. Constructive programs on investing performance auditing evaluation target system.....	59
<b>References.....</b>	<b>63</b>
<b>Acknowledgement.....</b>	<b>66</b>

## 导 论

### 一、问题的提出与研究动因

2003 年审计署在《审计署 2003 至 2007 年审计工作发展规划》提出：“实行财政财务收支的真实合法审计与效益审计并重，逐年加大效益审计份量，争取到 2007 年，投入效益审计力量占整个审计力量的一半左右。”<sup>①</sup>从而标志着中国的政府审计迈向了新的一页，掀开了中国政府审计的一个新纪元。21 世纪是充满挑战和机会的世纪，多样化和多变性的环境使政府的公共管理经历着实质性的变革。政府审计是确保受托责任有效履行的经济监督机制，也必须随之而发展，才能成为加强政府公共管理的一个必要的环节，为政府更好地履行公共受托责任提供服务。

政府审计的经济监督责任是政府审计的传统职责，现代的绩效审计不仅承担着传统职责同时又担负着新的使命——为政府的管理提出建议提供服务，这种以评价与监督政府部门所管理的公共资源或公共支出的经济性、效率性、效果性为目标和内容的审计工作目前已成为许多国家审计机关的主要职责。世界政府审计在 20 世纪下半叶取得的一个突破性进展就是将绩效审计引入审计职责领域。实际上中国审计理论界在 20 世纪 80 年代初审计制度建立不久，就开始探讨绩效审计（或称经济效益审计）<sup>②</sup>问题。不少学者在探讨中提出审计工作应该朝绩效审计方向转变。随着审计署五年规划的推出，目前各级审计机关正在积极开展绩效审计这项新业务，同时我国审计理论研究者 and 实践工作者纷纷开始对我国如何实施绩效审计发表了自己的看法。但根据杨肃昌和肖泽忠问卷调查结果<sup>③</sup>以及本人对江西几个地方审计局的调查显示，中国审计机关目前仍主要以真实性和

<sup>①</sup> 审计署. 审计署 2003 至 2007 年审计工作发展规划[J]. 中国审计, 2003, 15: 2

<sup>②</sup> 是叫“绩效审计”还是“经济效益审计”当前是无论是理论界还是审计署还未形成统一的称法，在本文中除引用原话以外，均使用绩效审计。

<sup>③</sup> 杨肃昌. 中国国家审计: 问题与改革[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2004. P177

合法性审计为主，很少开展绩效审计。

本文选择绩效审计进行研究，其主要动因在于：其一，绩效审计是政府审计发展的最新动向，西方发达国家的政府审计已经正在以开展绩效审计为主流，但是对绩效审计的研究却仍处于起步阶段，本文对政府审计研究这一前沿问题进行系统化和深化。其二，我国目前政府审计正在朝绩效审计方向转变，而我国的绩效审计理论的研究正处于初步探索阶段。本文在国外经验介绍的基础上对绩效审计的介绍给予系统化和结构化。其三，我国绩效审计的实践也处于刚刚开始阶段。本文在总结国内绩效审计的理论研究和实践的基础上，提出我国大力实施绩效审计的几点建议，这对我国实施绩效审计具有积极的意义。其四，我国目前正处于政治和经济改革的升华时期，而实施绩效审计具有积极的意义，将绩效审计作为一项独立的审计类型进行全面探索和实践，无论从理论还是从实践上看，都还任重道远。

## 二、本文分析的理论前提

### （一）审计的本质：受托责任观

现代审计理论中，关于审计的本质的看法有：代理论、信息论、保险论和行为论以及受托责任论<sup>①</sup>。代理论认为审计是保持经理人与股东利益最大化的控制器，其本质是促进股东利益和经理人的利益都达到最大化。信息论认为审计的本质在于提高信息的可信性，以促进有效决策实现社会资源的有效分配。保险论认为审计是一种保险行为，可以减轻投资者的风险压力。行为论认为审计可以促使企业各层次的职员自觉地遵守企业的各项内部控制制度，并认真有效地工作，从而促使企业目标的实现。受托责任论认为财产的所有权和经营权相分离后，由于委托人和受托人存在信息

<sup>①</sup> 本段内容主要参考徐政旦. 审计研究前沿【M】. 上海：上海财经大学出版社，2002. P53-57, 以及王光远. 会计大典第十卷 审计学【M】. 北京：中国财政经济出版社，1999. P15-22,

不对称的情况，为了克服受托人的道德风险，于是委托人将其所占有的社会资源委托给受托人经营管理后需要对其经营管理情况进行监督检查，以便了解受托人履行受托经济责任的真实情况；同时，受托人受托经营管理资源占有人的资源后，需要向资源占有人证明自己有效经营管理其资源的情况，以解脱自己在经营管理方面的受托责任。即审计的本质是对受托责任的履行情况进行检查和评价。前四种理论用以解释审计的本质各有不同的角度，但都有一定的局限性。前三种理论主要基于资本市场的现象，可以用来解释独立审计的本质，但无法解释内部审计与政府审计。行为论用于解释内部审计，却仅从内部审计的作用出发，没有追本溯源来研究其本质，同时也无法解释外部审计的本质。受托责任论与其它四种观点相比较更能本源地解释审计的本质，政府审计基于公共受托责任，独立审计基于外部受托责任，内部审计则既涉及内部受托责任又涉及外部受托责任。因此受托责任论可以概括审计的各种类型，阐述审计的本质。

受托责任并非是一个静态的概念，而是一种社会关系，是一个含有丰富内容的动态概念。受托责任的目标由低到高，受托责任的内容也逐步充实和完善。在审计的历史演进背后反映的就是受托责任的动态发展。

## （二）政府审计的本质：确保公共受托责任履行的监督机制

政府审计的历史源远流长，在奴隶社会和封建社会执行的君主专制制度下，委托人是专制统治者，而受托人则是众多的官吏，政府审计也只是君王意志的体现，重点是检查各级官吏是否忠实地履行了君王所赋予的责任。这种审计的唯一目的是对君王负责，维护其独裁统治地位。这是一种自上而下的监督体制，在民主制度下，委托人是广大社会公众，受托人则是代表社会公众使用社会公共资源的政府机构和相关的部门。反映了专制制度下的政府审计的实质。故公共受托经济责任是指使用社会公共资源的政府机构和相关的部门对经营管理社会公共资源以及维护社会广大公众利益所负有的责任。社会公众作为一个整体，为了节约监督成本和提高监督

的有效性，通过其代表——立法机关对政府行为进行监督。作为受托人的政府，为了更好地履行公共受托经济责任，必须在履行其职权时把社会公众利益放在首位，否则必将遭到广大社会公众的抛弃。因此，在民主社会中的政府审计主要是代表广大社会公众对政府使用社会公共资源的公共受托经济责任进行监督和评价，代表的是广大社会公众的利益。政府审计不再是为某些个人和集团服务，而是为广大社会公众服务，审计的衡量标准是受托人的行为是否符合广大社会公众的利益。政府审计为少数人服务向社会广大公众服务的转变是政府审计的一个质的飞跃。

针对市场失灵，政府通过财政政策和货币政策对国家宏观经济进行调节，政府在社会经济生活中开始发挥越来越大的作用，在保障社会经济的发展方面担负着更加重要的责任。政府机构的规模不断扩大，管理和控制活动不断增强，政府机构的开支也与日俱增。在这种情况下，授予政府使用和管理公共资源权利的公众及其代表无法直接了解政府管理公共资源的状况，对政府经济责任的履行情况更是无从评价，而作为公共资源的所有者希望获得政府使用和管理公共资源的效率和效果方面的信息，要求政府加强使用和管理公共资源并且不断提高公共资源的使用效率和效果的经济责任的呼声越来越高，因此，由独立的专业审计人员对政府使用公共资源的经济性、效率性和效果性进行评价，提供客观公正的反馈信息就成为必然。由此可见，绩效审计产生和发展的理论基础仍是受托经济责任关系。绩效审计起源于这样一种公共受托经济责任关系：政府作为受托方对公共资源进行管理和经营，在资源越来越少的情况下，对公共资源的所有者——公众负有不断提高公共资源的使用效率和效果的责任。

纵观政府审计的发展至今与受托责任内容的变化就如杨时展教授所说：“在民主的启蒙时期，人民只要求取之于民的能有所限度，过此限度，人民有权拒绝。至于取之于民的如何花费，人民并不过问。随着社会的发展，民主意识的增长，人民逐渐要求一切取之于民的，必须用之于



Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to [etd@xmu.edu.cn](mailto:etd@xmu.edu.cn) for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库